

税收代位权与撤销权的比较研究

李 刚, 程国琴

(厦门大学 法学院, 福建 厦门 361005)

摘 要: 我国《税收征收管理法》第50条虽然规定了税收代位权和撤销权,但在实践中代位权的行使存在难度,特别是税收撤销权的案件没有出现过。税收代位权与撤销权是具有私法性质的税收保全措施,现行法律并没有具体规定其适用条件和实现程序,使该制度应有的价值没能发挥出来。

关键词: 税收代位权; 税收撤销权; 入库规则; 正当程序

中图分类号: D922.22 文献标识码: A 文章编号: 1005-0892 (2007) 11-0029-07

引 言

《税收征收管理法》第50条规定:“欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权,或者放弃到期债权,或者无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形、对国家税收造成损害的,税务机关可以依照合同法第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的,不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。”

《合同法》第73条规定:“因债务人怠于行使其到期债权,对债权人造成损害的,债权人可以向人民法院请求以自己的名义代位行使债务人的债权,但该债权专属于债务人自身的除外。代位权的行使范围以债权人的债权为限。债权人行使代位权的必要费用,由债务人负担。”第74条规定:“因债务人放弃其到期债权或者无偿转让财产,对债权人造成损害的,债权人可以请求人民法院撤销债务人的行为。债务人以明显不合理的低价转让财产,对债权人造成损害,并且受让人知道该情形的,债权人也可以请求人民法院撤销债务人的行为。撤销权的行使范围以债权人的债权为限。债权人行使撤销权的必要费用,由债务人负担。”

作为公法对私法制度的借鉴,本应在法律规定中协调好二者之间的关系,避免适用过程中的模糊性,但是现行法律则是一带而过。虽然从立法思想上来看隐含了税收债务关系说的理论基础,有其进步性的一面,但是其不考虑税收债权的特殊性而一味援引私法的规定,从实体法的角度来看,税务机关无法决定何种情形下适用,相对方也无法针对性地进行对抗;从程序法的角度

来看,税务机关具体如何实施,相对方如何保障其程序权利也找不到途径。

一、税收代位权与撤销权的属性界定

(一) 税收保全措施的分类

金额之确定或须由纳税人申报或须经稽征机关核定,并规定清偿期缴纳。故自公法上债权发生至实现,义务人之财产多有变化,须有保全措施。^[1]

就我国而言,学界对税收保全有不同的界定:

税收保全制度是指为了维护正常的税收秩序,预防纳税人逃避税款缴纳义务,以使税收收入得以保全而制定的各项制度。根据我国《税收征收管理法》规定,为了实现保全税收的目的,税务机关可以依法采取以下依次递进的各项税收保全措施:(1) 责令限期缴纳税款;(2) 责成提供纳税担保;(3) 通知冻结等额存款;(4) 扣押查封等额财产。^[2]

对可能由于纳税人的行为或者某种客观原因,致使以后的税款征收不能保证或难以保证,而规定的限制纳税人处分商品、货物或其他财产的措施,称为税收保全。^[3]

为了保证税收债权的顺利实现,税法设立了相应的保全程序。具体的方法既包括对财产的查封、扣押和冻结,又包括对人的出境限制,还包括税收代位权和撤销权。^{[4][20]}税收保全程序的具体内容,既借鉴了民事诉讼法的财产保全,又吸收了民法中的债权保全,同时还创设了对特定主体的人身限制,因此体现了一种制度的融合,也反映出立法机关对税收保全的重视。^{[4][21]}

笔者认为,有必要从纳税人权利保护和税法体系完善的角度,对税收保全制度进行重新梳理。税收保全措施的目的是为了保障税收债权的实现,面对日益复杂的

收稿日期: 2007-09-04

作者简介: 李 刚,法学博士,厦门大学讲师,法学博士后流动站研究人员,主要研究方向为经济法;程国琴,法学硕士,厦门大学教师,主要研究方向为经济法。

社会现实, 难免会出现一些现有措施无法触及的“灰色地带”, 将制度设计的初衷架空。因此, 税收保全措施的内涵应该是开放性的, 应该随着社会的不断变化进行自我调整和自我更新, 逐渐向自身的价值目标靠近。具体而言, 可以将税收保全措施划分为公法性质的税收保全措施和私法性质的税收保全措施。

1. 公法性质的税收保全措施

公法性质的税收保全措施与我国传统税收理念一脉相承, 具有较强的权力色彩。具体可以分为两类:

(1) 查封、扣押、冻结措施——对纳税人财产采取的保全措施 (参见《税收征收管理法》第 37、38、55 条的规定)。

查封、扣押、冻结的目的在于给纳税人一个缓冲期, 督促其缴纳税款。如果纳税人在限期内仍然不履行, 则自然进入强制执行程序。如果纳税人在限期内缴纳税款, 则必须立即解除保全措施, 使纳税人恢复对财产的控制。

(2) 限制出境措施——对纳税人人身采取的保全措施 (参见《税收征收管理法》第 44 条的规定)。

税收保全的对象本应是纳税人的责任财产, 为何又扩展至人身自由呢? 探求其立法意旨在于限制出境仅为督促将来履行手段, 而非过去行为之制裁。^[96] 特别是欠税达一定金额, 即一律予以限制出境, 而不论是否有必要。作为保全措施, 在于有保全之必要, 即不立即采取适当之保全措施, 其债权将无法强制执行或执行将遭遇重大困难, 始得为之。^[96] 因此, 法律应该明确该措施的具体构成要件, 以及在实施时应当遵循的程序规定。

2. 私法性质的税收保全措施

私法性质的税收保全措施主要是指在借鉴民法基础上引入了税收代位权和撤销权措施。该制度之所以被称为税收保全的私法性制度, 最主要的是因为在这些制度中强调税收的“债权”属性, 更多体现的是一般的私法原理, 或者说是私法中相关的债权保障制度的直接移用。在这些制度中, 作为征税主体的税务机关并不是一味地以“公权力”代表的形象出现, 而更多的是以国家税收债权的代理人或委托人的身份对纳税主体 (纳税人) 行使相关的税收债权请求权。也就是说, 征税主体和纳税主体两者之间更多地体现的是一种相对平等的法律关系。由于税收债权毕竟是由税务机关代国家来具体享有和行使, 因而上述制度中仍然包含和体现着一些公法性因素, 但其是无法改变这些制度总体的私法性质。

(二) 私法性质税收保全措施界定的理论依据

1. 税收法律关系二重属性在税收保全领域的自然

延伸

在税的法律关系中包括各种法律关系, 有些关系是债务关系, 有些关系是权力关系。将税的法律关系一元性地给予定性的观点是不适当的。而把税的关系作为性质不同的诸法律关系的群体来理解, 是对税的法律关系的正确认识。其中, 税的法律关系最基本的最中心的关系是债务关系。可以说税的关系在其原理上是由债务关系所构成的。^[9]

从一定意义上说, 税收法律关系性质的定位决定了我国税收保全制度的内在构成。既然税收法律关系是由不同性质的法律关系的群体组成的, 具体到税收保全上同样就可以从不同的方面来加以理解, 即公法性质的税收保全措施和私法性质的税收保全措施。首先, 税收法律关系的私法属性 (债权债务关系) 决定了税收保全制度在某些方面可以借用与私法相通的一些保全制度。其次, 税收法律关系的公法属性, 即这种债权债务关系的公法性质又使得税收保全制度不同于一般私法上的债的保全制度, 而是更多地体现出公权力的色彩和威势。这样有助于明确税务机关在何种情形下采取何种税收保全措施以及遵守何种程序。

税收代位权和撤销权之所以被称之为税收保全的私法性制度, 最主要的是因为在这些制度中强调税收的“债权”属性, 更多体现的是一般的私法原理, 或者说是私法中相关的债权保障制度的直接移用。在这些制度中, 作为征税主体的税务机关并不是一味地以“公权力”代表的形象出现, 而更多的是以国家税收债权的代理人或委托人的身份对纳税主体 (纳税人) 行使相关的税收债权请求权。也就是说, 征税主体和纳税主体二者之间更多地体现的是一种相对平等的法律关系。由于税收债权毕竟是由税务机关代国家来具体享有和行使, 因而上述制度中仍然包含和体现着一些公法性因素, 但其无法改变这些制度总体的私法性质。

2. 公法与私法演进的路径选择

法学的发展经历了诸法合一到诸法分立的过程, 这一过程不仅是由社会的综合条件决定的, 而且又促进了社会的纵深发展。但是, 在各个部门法独善其身时, 不能将社会的变化置身其外, 而应该随着社会的发展不断完善自身的体系, 包括借鉴其他部门法、其他学科的研究成果来解决新问题。这是一个否定之否定的过程, 也是以宽容和开明的心态谋求和谐发展的需要。

代位权与撤销权引入税法领域正是这一思想的折射, 由于其基本原理根植于私法之中, 同时又为公权力代表的税务机关所采用以实现公法的目的, 因此, 将其

定性为私法性质的税收保全措施。一方面,可以更好地体现其与私法之间的内在联系,为其具体实施提供了参考价值;另一方面,可以利用私法中的基本理念来约束税务机关的行为,使其得以正当行使。

公法和私法在终极目标上都是追求人格尊严的保障、人类价值的实现,具有目的价值上的共同性,只不过是从不同的方向、不同的角度逐渐向目标靠拢的。在共同目标的追求过程中,难免会出现方式上的雷同性和互补性,也就为手段的共通性、相互借鉴性提供了基础。“由于公、私法各有特殊性,不能任意援用民法规定以补充公法之欠缺;惟因公、私法具有共通性,故私法规定之一般法理者,可适用于公法关系,不能因其先在私法上规定,即排除其适用。”基于当代行政发展的需要,私法的传统形式日益被行政法吸收,行政私法逐渐成为一般行政法的重要组成部分。行政法和私法不再是两个相互截然分离的局部法律制度,而是灵活的、着眼于问题的、相互补充的法律调整方法,行政机关可以整合利用以发挥两者的全部潜能。^[7] 税收债权和私法债权虽然有形式上的区别,但在实质上都是债权,需要遵循债权成立、实现的内在规律,这就决定了在实现的方式上可以互相借鉴,只不过这样一种借鉴需要经过内涵了公私利益充分考量的比例原则的审查。

3. 不同性质的税收保全措施体现的特点

税务机关为了保全税收债权,可以采取多种保全措施。总体而言,可以将其分为两类,即公法性质的税收保全措施和私法性质的税收保全措施,前者主要体现权力行使的强制性,后者主要体现为权利实现的债权性。正是由于二者有各自表现形式的特殊性和功能实现的局限性,此种分类方式可以更好地明确二者各自的适用条件和实现功能的互补效应。

征税机关拥有公权力性质的自力执行权并不足以保障税收债权不受侵害。法治国家行政权行使必须遵循合法性原则,从对象、目的、内容和形式等方面明确限定执行权,无论是侵害行为还是给付行为都是如此。随着现代国家公共职能的扩张,税赋愈加繁重,纳税人无力或逃避履行其税收债务的现象日趋增多,当征税机关的行政权只能针对已陷于履行不能的纳税人时,税收债权的公法保障制度就陷入了困窘。

税收之债作为债的一种,同样具有相对性的基本特性。特定税收之债的成立依赖于法定课税要素的满足,当税收之债成立之后,税务机关只能请求特定的纳税人履行该债务,而不能向纳税人以外的人请求履行债务。然而同私法之债一样,具有相对性的税收之债同样可能

因为纳税人对于自身权利的懈怠与恶意而无法实现。

此时,就需要引入税收代位权和撤销权制度,利用债权的扩张性,实现与公法性质的税收保全措施相互衔接、相互配合、相互补充的效果。

4. 国内外的比较分析

关于税收权力的债权属性在国外税法上几乎是公理,不用更多的证明。^[8] 因此,国外的大多数国家无需在税法中特别规定具有私法性质的税收保全措施——代位权和撤销权,就可以直接援用民法中关于代位权和撤销权的相关规定,在法学理论上和税法体系中都是符合逻辑的,可谓是“一脉相承”。

日本的税法对代位权和撤销权有特别的规定,但也只是轻描淡写,这与税收债权债务关系在日本已经深入人心有很大的关系,无需进行特别强调。民法有关债权人代位权(423条)及债权人取消权(424条)的规定准用于税法的征收(税通42条、地税20条之7)。这是为防止内容上的财产散失或减少,以确保税收而作的规定。^[9] 在《日本地方税法》第20条第7项中规定:“民法有关债权者的代位与诈害行为取消权的规定,地方团体征收金的征收准用。”^[10]

税收债权债务说在我国理论界已经取得了很大的成果,获得了相当一部分的学者认同,而且从修改后的《税收征收管理法》中引入代位权和撤销权制度也可以看出立法层面的态度转变。但是,整体而言,就现行法层面而言,执法过程更多还是弥漫着权力的气味,特别是在税务实践中还需要一定的时间来完成观念的转变,这不仅仅是对税务机关而言,也包括对广大纳税人而言。因此,我国有必要在《税收征收管理法》中作出特别规定,突出税收代位权和撤销权的私法属性,实现与私法制度的衔接,以及与公法性质的税收保全措施的区分和配合。

二、现行规定的进步性和局限性

作为公法对私法制度的借鉴,本应在法律规定中协调好二者之间的关系,避免适用过程中的模糊性,但是现行法律则是一带而过。虽然从立法思想上来看隐含了税收债务关系说的理论基础,有其进步性的一面,但是其不考虑税收债权的特殊性而一味援引私法的规定,从实体法的角度来看,税务机关无法决定何种情形下适用,相对方也无法针对性地进行对抗;从程序法的角度来看,税务机关具体如何实施,相对方如何保障其程序权利也找不到途径。

(一) 引入了私法制度完善税法的执法理念,但明

确具体的规定的缺位使其不具可操作性

法律缺乏明确性,一方面,损害了纳税人和第三人的预期,使其处于非常被动的局面;另一方面,打击了税务机关针对不同情形采取不同行政手段来优化行政资源的积极性,在法律规定缺位时,为了避免有滥用行政裁量权之嫌,往往退而求其次,采取回避的态度,使原本致力于有效率的行政措施的目的被架空了。在完善我国税收代位权制度的过程中,应当依照税收法定原则的要求,在《税收征管法》中详细规定税收代位权和撤销权的行使要件及其行使程序等事项,以提高税收代位权制度的权威性及稳定性。

《税收征收管理法》引入了合同法中的代位权和撤销权制度,使得税收债权可以突破债权相对性的束缚,扩展到征纳关系以外的第三人,约束纳税人和第三人之间的行为。从征纳理念上看,是一次巨大的飞跃,拓宽了税务机关的执法思路,软化了征纳双方的关系;但具体到制度层面上,则非常简陋。仅仅规定了一个条文,据以援引的法律规定也非常抽象,存在多种理解。虽然,《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》中对税收代位权作了进一步的规定,但是基于税收法定主义原则,税收征管法并没有规定可以援引该司法解释,在税法领域能否直接援用该司法解释还欠缺法律依据。同时,该司法解释虽然具体化了《合同法》的有关规定,但是其还不够明确清晰,不足以作为税法上的依据,可以作为今后税收代位权和撤销权制度完善的一个参考。还必须强调的一点是,立足于平衡私法主体之间利益的司法解释,其精神如何与税法的基本原则融合还需要在进一步的具体规定中得以体现。

(二) 明确了税收代位权和撤销权的公法债权性质,但没有理顺税收债权和私法债权之间的关系

公法制度中对于公权力的相关规定本应该是严格的,必须遵循法定的原则,同时公法制度由于其极易侵犯私权的可能性而使得其在法无明文规定的情况下受到限制,从而表现为一种外周内敛的法律;与之相反的是,当民事争议发生时,私法在法无明文规定的情况下并不能保持沉默,从而表现为一种外周外张性的法律。当公法可以不加修改地准用私法制度时,实际上是在一定程度上使得公法成为了带有外张性质的法律,而其公权力的本质将藉此不断地扩张其在私法领域的力量。正如我们在税收代位权制度的理论基础部分所论述的那样,虽然披上了债权的外衣,但对于脆弱的私权来说,税收仍然是一匹恶狠狠的“狼”。基于前述税收代位权

的现实基础,这种入侵如同国家本身一样是当前形势下的“必要之恶”,但我们必须对其存有戒心。同时,在进行制度构建时,不应当仅仅从保障税收之债实现的方面来考虑,还应当从保护纳税人乃至第三人的私权的角度来考虑。^[1]

税收债权与私法债权在理论基础上是共通的,为了保障债权人的利益使债权具有了对外效力,使债权设置的初始目的得以实现。但是,税收债权又具有公法性质,其在行使时无法回避权力自身的运行规律,这就需要按照公法的逻辑在实体上和程序上都对公法债权予以规制作为干预私法债权的对价。比例原则就担当了公私法制度融合过程中“使者”这一角色,一方面,其可以整合公私法的价值,虽为公法原则但不乏对私法利益的关注,在引导公权力行使的同时提高了私法利益的受尊重程度,使权力与权利在互动博弈中协调发展;另一方面,比例原则本身的内涵丰富且层次分明,既有原则的概括抽象性又有规则的明确可操作性,适合作为税收债权实体上内容应具体确定和程序上应合理正当的衡量标准。

(三) 概括地从比例原则的有效性原则和必要性原则的角度进行权衡,缺乏细致的制度设计,而且忽视了合比例性原则中价值判断所蕴含的利益平衡精神

比例原则包括三个核心要素或衡量标准:有效性、必要性、合比例性。有效性原则是指,对公民利益范围进行必要干涉时所使用的有效的手段是有效的,强调对目的导向的要求,侧重于分析手段与目的之间的相关性。必要性原则是指,必需使用对公民利益损害最小的法规来实现国家所追求的目标,强调对法律结果的要求,侧重于比较不同手段之间何者对结果更具可适性。合比例原则是指,必须进行利益上的总体斟酌,考察此手段实现的目标价值是否过分高于因实现此目标所使用的手段对公民的人身财产等基本权利的损害价值。

比例原则兼具了原则和规则的功能,不仅在理念上体现了其对平等、正义、人性关怀等价值的追求,而且也制度的具体运作提供了标准和衡量的尺度。用比例原则来分析现行的法律规定,可以看出重点强调了税收代位权和撤销权制度对筹集财政收入的有效性,与其他税收保障措施相比具有不可替代性。但是还存在以下不足:

其一,有效性原则和必要性原则虽然在现有的法律规定中有一定程度的体现,但是不够具体清晰,缺乏条理和层次性,只是直接援用了合同法的相关规定,而没有从税法自身的体系化的角度出发进行制度设计,忽视

了税法作为公法债权与私法债权具有一致性的同时还有其特殊性。虽然从宏观上论证了税收代位权和撤销权的价值,但是没有具体落实有效性原则的确定性要素和进一步分析必要性的环节,即缺乏实施税收代位权和撤销权时按税法逻辑演绎出来的具体构成要件以及每一要件存在多种标准或者方式时如何进行最小化损害的抉择。因此,税法有必要借助比例原则理顺税收代位权的逻辑体系,对税收代位权和撤销权制度进行重新建构,进一步细化落实该项制度。

其二,缺乏合比例性原则精神的体现。合比例性原则是比例原则的精髓和核心,在协调公力和私益与沟通公私法制度中发挥着中坚作用。而我国的现行规定却疏忽了该原则在价值考量过程中对社会冲突的缓和作用和利益表达机制中的疏通功能。

三、税收代位权与撤销权适用标准的建构分析

税收代位权与撤销权在适用标准和实现程序方面有许多相同之处,如纳税义务的发生与确定、纳税人怠于行使到期债权、实现方式的民事诉讼模式等。本文着眼于二者适用标准和实现程序的差别性,通过比较研究,明确各自的适用条件,试图为二者的实施提供明确的标准。

(一) 对待“入库规则”的态度

1. 税收代位权对传统债权“入库规则”的突破

“入库规则”认为将债权人行使代位权以后将收益先划入到债务人的财产库,是给债务人的所有债权人一个平等的地位。要达到保全税收债权,实现筹集财政资金的目的,税收代位权就应当突破“入库规则”的束缚,次债务人可以在税收债权的范围内直接向税务机关清偿,无需归入税收债务人的责任财产等待平均受偿。值得注意的是,“入库原则”不是对税收优先权的体现,^①而是对传统债权追求结果公平的一个修正,是对机会公平才是债权平等的实质的一种张扬,即给所有债权人创造一个机会平等的舞台,使其能在成本收益衡量的基础上作出自身利益最大化的抉择。只有在税务机关和纳税人的其它债权人同时行使代位权时,税务机关的代位权出于税收债权公益性的考虑优先于其它债权的实现才是对税收优先权的体现。同时,对纳税人债务人代位权的行使不当加以次数限制,^②而应当以次债务人对纳税人的到期债务为界限,这也是债权平等性的要求。

2. 税收代位权对“入库规则”的遵守

在税收撤销权中,则应该遵守“入库规则”。当税

务机关行使撤销权后,责任财产应当先归入纳税人的财产库,不是由第三人直接向其清偿,但是税务机关对该责任财产享有优先于其它债权受偿的权利,以保障税收债权的有效实现。与税收代位权相比,税收撤销权对交易秩序的干预、对第三人利益的影响都是比较严重的。为了减轻市场的波动,税收债权的实现不能一步到位,需要分步、渐进地实现。首先,通过撤销权的行使,矫正不合理的市场交易,由第三人把原物或者高出市场收益的部分返还,补充纳税人的纳税能力;其次,就第三人返还的部分,如果同时存在其它民事主体撤销权的行使时,税务机关享有优先权,这是税收公益性原则的体现,如果不存在,则是对机会均等原则的体现。

税收代位权行使的前提是税务机关享有税收债权,纳税人享有民事债权,由第三人清偿纳税人的债务,可以看作是一个单方的“债权传导”过程。税收代位权是将原有的债权债务归于消灭,是税务机关、纳税人、第三人在税收债权的范围内彼此之间的关系得以消灭,是一个“从有到无”的过程。在这样一个过程中,缩短了债务链条,提高了债务清偿的效率,当事人之间的权利义务没有受到实质性的影响。而税收撤销权的前提是税务机关享有债权的同时,纳税人并不享有债权,更多的是一种利益的不当减少,而这又是和第三人的利益相对称的,第三人不是以债务人而是以受益人的身份出现的。税收撤销权是将纳税人和第三人原本已经履行完毕的债权债务恢复原状,在二者之间又产生了损害赔偿的债权债务,是一个“从无到有”的过程。在这样一个过程中,原本平静的债务链条被打乱,纳税人与第三人的权利义务受到了较大的影响,特别是第三人的利益受到了损害。

(二) 损害国家税收债权的标准

1. 税收代位权中纳税人怠于行使到期债权损害国家税收债权的标准

在法国民法上,对债权造成损害以债务人陷于无资力为标准。在日本民法、我国台湾民法上,则不以债务人陷于无资力为必要。判例及学说认为,在不特定及金钱债权,应以债务人是否陷于无资力为标准;而在特定债权及其它与债务人资力无关的债务中,则以有必要保全债权为条件。^{[12][25]}税收债权以纳税人的责任财产为对象,而纳税人怠于行使到期债权的行为消极地减少了其责任财产,削弱了其偿债能力,损害了国家的税收债权,也就是说其隐藏了应当增加的纳税能力,税收代位权的目的是要使得这部分纳税能力释放出来。

税收债务是金钱债务,可以采用“无资力”的标

准,但是“无资力”又是一个需要进一步细化的标准。鉴于次债务人原本就应该清偿其对纳税人负有的债务,税收代位权的介入只是变化了清偿的主体,并没有改变清偿的内容,没有影响到次债务人的实际利益。因此,“无资力”标准可以相对宽松一些,采用纳税人主观上的无资力,而非客观上的无资力,也就是说,纳税人届期不清偿税收债务,其理由为没有纳税能力,而不是其事实上没有纳税能力。如果采用客观上的无资力,就意味着要执行完毕纳税人的所有财产后才能行使税收代位权,这样无异于消灭税源,将纳税人排挤出市场,开除“市籍”。

2. 税收撤销权中纳税人损害了国家税收债权的标准

撤销权的标准较代位权严格,应该在主观上的无资力的基础上加上一个客观上无法正常经营的标准,就是介于主观无资力与客观无资力之间。在代位权中,将标准界定为纳税人主观上的无资力,而不是其事实上没有纳税能力。主要是考虑代位权的行使对第三人利益的影响不大,责任财产原本就应该向纳税人清偿,如果过于严格则会影响到纳税人的正常经营。学界对税收撤销权标准的选取有不同的看法。^③如果采取主观无资力标准,意味着只要纳税人认为其没有纳税能力又有不当处分财产的行为就可以行使撤销权,这样对第三人的干预就过当了,将其陷入不利的境地;如果采取客观无资力的标准,意味着将纳税人的全部财产执行完毕才可以行使撤销权,纳税人将无法继续经营,对其而言是毁灭性的。

(三) 正当程序的考虑

正当程序原本是指刑事诉讼必须采取正式的起诉方式,并保障被告接受陪审裁判的权利。后来扩大了其适用范围,意味着在广义上剥夺某种个人利益时必须保障他享有被告知和陈述自己意见并得到倾听的权利,从而成为英美法中人权保障的根本原则。^[13]

1. 正当程序在税收代位权中的适用

(1) 合理告知。所谓合理的告知不仅是指被处分人应得到被处分事项的合理说明,同时还指被处分人应当在合理的时间内获得告知。^[14]因此,税务机关在行使税收代位权之前,应在合理的时间内告诉纳税人及其债务人其欠税的事实,这样不仅有助于纳税人在税收代位权行使之前缴纳其所欠税款或者积极向其债务人主张债权,而且可以避免“突然袭击”给次债务人的经济活动造成冲击。

(2) 听取意见。由于税收代位权一经行使,就有可能对次债务人的生产经营产生一定的影响,或者造成纳

税人和次债务人之间的经济往来的摩擦。给纳税人及其债务人一个陈述意见的机会,可以减轻税收代位权行使的阻力,也有助于税务机关进一步掌握二者的具体情况,判断行使代位权实现的价值是否大于所牺牲的价值。

(3) 说明理由。英国行政法学家威廉·韦德就曾说过:“如果公民找不出决定背后的推理,他便说不出是不是可以复审,这样他便被剥夺了法律保护。”^[15]税务机关在行使税收代位权之前,应当向纳税人及其债务人说明事实情况和法律依据,可以确保二者抗辩权的行使。

2. 正当程序在税收撤销权的适用

作为民事债权保全制度的一种,撤销权一般是指债权人在债务人与他人实施处分其财产或权利的行为危害债权的实现时,得申请法院予以撤销的权利,其目的在于平衡债权人利益与债务人处分自由以及第三人的利益。^[16]之所以税收撤销权触动了市场主体敏感的神经,主要是因为它破坏了人们的预期,不仅损害了人们的既得利益,更重要的是它影响到了人们的未来利益。市场经济是一个动态的、交错发展的过程,一个环节出现问题,其它环节就会随之连锁反应,整个交易秩序都会受到波动。

(1) 合理告知。市场经济的开放性和发散性使得纳税人的债务人具有多元性,信息社会又要求信息的获取具有及时性和易得性,因此,有必要引入欠税公告制度让纳税人潜在的交易主体获得纳税人的欠税事实。欠税公告就发挥了一个向市场主体概括告知的作用,约束了纳税人的行为,降低了第三人的交易风险,同时也是税务机关行使撤销权起算点的一个客观的参考标准。在税务机关确定了撤销权的行使对象时,还必须在合理的时间内将撤销权的行使提前告知该第三人,这是概括告知后具体告知的要求。

(2) 听取意见。这主要是给当事人一个事前陈述理由、挽救损失的机会。通过当事人意见的回馈,可以进一步了解他们之间的交易细节,弥补信息不对称造成的误解,有助于税务机关采纳当事人的正当理由,采取更加切实、合理的方式实现债权。

(3) 说明理由。税务机关在行使税收撤销权之前,应当向纳税人特别是向第三人说明事实情况和法律依据,这也是税收法定主义的体现。相对于第三人而言,纳税人是税收债权的相对人,其虽然无法控制税务机关行使撤销权的进程,但由于其对欠税的具体数额、本人财产的真实状况、与第三人交易的确切动机等都有充分的了解,对于税务机关行使撤销权是否适当,纳税人拥

有较大的抗辩空间。因此，有必要从程序上加强对第三人的保护。

3. 税收代位权的不当处分禁止原则与税收撤销权的不当干预禁止原则

税务机关行使代位权应当采取有利于税收债权实现的方式。债权人行使代位权，原则上不得处分债务人的权利，擅自处分者，其行为无效。^[13] 税务债权的公益性使税务机关可以突破“入库规则”由次债务人直接向其清偿，但是其并不享有充分或者完整的债权，而是在有利于税收债权实现的程度内享有债权，是有限的。税务机关享有请求次债务人向自己清偿和获得收益的权利，但是不享有对纳税人债权进行处分的权利，不能放弃、转让。税收代位权具有管理权的特征，^{[12]247-248} 因此，债权人行使代位权时，负有善良管理人的注意义务，如违反注意义务对债务人造成损失的，应负赔偿责任。

税收撤销权打破了原有的交易秩序，加重了市场主体的负担。在同样可以实现保全债权的目的时，应该尽可能地给当事人以选择权，充分尊重当事人的意思自治，避免不当干预进一步加重其负担。无论第三人在取得时是善意的还是恶意的，在其取得之后该财产都和其它财产融为一体成为第三人资本增值的筹码，也就是说该财产也许在物质形态上是独立的，但在价值形态上是附属于整个实体的。因此，在撤销了纳税人和第三人之间的法律关系后，就涉及到如何恢复原状的问题。此时，赋予第三人根据自身的实际情况选择采取返还原物、补偿差价等的权利，可以给其一个较大的空间避免损失的扩大。至于第三人因此而遭受的损失，应该在不危及税收债权的前提下允许纳税人和第三人自由协商解决。

注 释：

①有学者认为，在税收代位权诉讼中突破“入库规则”的合理性在于税收是一种公法债权，和普通私法债权相比，具有优先权。参见刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第255页。

②有学者认为，在税收代位权诉讼中，税务机关就一权利行使代位权后，其它民事债权人以及其它税务机关就不得重复行使。也就是说，在税收代位权诉讼中，原告恒定为税务机关。参见：刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第253页。

③传统民法以陷于无资力为认定标准。关于无资力的认定，

瑞士以债务超过为要件，德国、奥地利以支付不能为要件。为便利债权人举证，通常以支付不能为认定标准。债务人之无资力，须客观地存在，且与债务人的行为有相当因果关系。若其无资力系由其它原因引起，则不发生撤销权。对国家税收债权造成损害的判断标准也应采支付不能为标准，即在纳税人欠缴税款的情况下滥用财产处分权，导致其责任财产减少，而使国家的税款无法实现时，就可认为其行为对国家税收债权造成损害。参见刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第259页。

参考文献：

- [1]许志城。“我国”税捐债权之保全与强制执行[M]. 台湾：台湾联经出版社，1986：8.
- [2]张守文. 税法原理（第三版）[M]. 北京：北京大学出版社，2004：175-176.
- [3]张 松. 税法[M]. 北京：高等教育出版社，2005：193.
- [4]刘剑文，熊 伟. 税法基础理论[M]. 北京：北京大学出版社，2004.
- [5]葛克昌. 行政程序与纳税人基本权[M]. 北京：北京大学出版社，2005：62.
- [6][日]金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌，郑林根，等译. 法律出版社，2004：21.
- [7][德]汉斯·J·沃尔夫，奥托·巴霍夫，罗尔夫·施托贝尔. 行政法（第一卷）[M]. 高家伟，译. 北京：商务印书馆，2002：198.
- [8]刘剑文. 新《征管法》在我国税法上的意义[EB/OL]. http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=270&a_id=387, 2007-6-22.
- [9]金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌，郑林根，等译. 北京：法律出版社，2004：472-473.
- [10]吴炳昌，译. 日本地方税法[M]. 经济科学出版社，1990：81.
- [11]熊 可. 我国税收代位权制度的理论基础及其完善（四）[EB/OL]. http://www1.cftl.cn/show.asp?c_id=549&a_id=5192, 2007-06-22
- [12]刘剑文. 税法专题研究[M]. 北京：北京大学出版社，2002：251.
- [13][日]谷口安平. 程序的正义与诉讼[M]. 王亚新，刘荣军，译. 北京：中国政法大学出版社，1996：4.
- [14]肖金明. 原则与制度——比较行政法的角度[M]. 济南：山东大学出版社，2004：152.
- [15][英]威廉·韦德. 行政法[M]. 徐 炳，译. 北京：中国大百科全书出版社，1997：193.
- [16]熊 伟，王 华. 论税收撤销权中的第三人利益保护[J]. 法学评论，2005，（1）：114.

责任编辑：谭安华